

TRATAMENTUL CONTABIL AL STIMULENTELOR ACORDATE SAU PRIMITE LA ÎNCHEIEREA UNOR CONTRACTE

Alina-Melania IONIȚĂ – Consilier superior
Direcția de Legislație și Reglementări Contabile
Ministerul Finanțelor Publice

Rezumat	Abstract
<p>Articolul prezintă unele aspecte privind evidențierea în contabilitate a stimulentele acordate sau primite cu ocazia încheierii sau renegocierii unor contracte de închiriere, precum și a costurilor ulterioare aferente imobilizărilor corporale închiriate, potrivit <i>Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.802/2014¹, cu modificările și completările ulterioare.</i></p>	<p>The article presents some aspects regarding the accounting highlighting of the incentives granted or received when concluding or renegotiating some lease agreements, as well as the subsequent costs related to the leased tangible assets, in terms of <i>Accounting regulations on the individual annual financial statements and the consolidated annual financial statements approved by the Order of the Minister of Public Finance no. 1.802/2014, as subsequently amended and supplemented.</i></p>
Cuvinte cheie:	Keywords:
√ chirie, contract	√ rent, agreement

Acordarea unor stimulente chiriașilor/locatarilor de către proprietari cu ocazia încheierii sau renegocierii unor contracte de leasing operațional sau de închiriere reprezintă o practică frecvent întâlnită, având drept scop atragerea clienților de către proprietari.

Exemple de astfel de stimulente sunt plata unui avans în numerar către locatar sau rambursarea ori asumarea de către locator a costurilor locatarului (cum ar fi: costuri de reamplasare, modernizări ale activului în regim de leasing și costuri aferente unui angajament anterior de contract de leasing al locatarului). De asemenea, prin contract se poate conveni ca, în perioadele inițiale ale duratei contractului de leasing sau de închiriere, locatarul să plătească o chirie mai mică sau să beneficieze de o perioadă de grație.

Totodată, pe parcursul derulării unui contract de închiriere a unei imobilizări corporale, locatarul poate efectua o serie de lucrări în scopul reabilitării, întreținerii sau modernizării respectivei imobilizări, lucrări care, implicit, ocazionează efectuarea de cheltuieli.

Din punct de vedere contabil, se pune problema modalității de recunoaștere în contabilitate a stimulentele acordate în cadrul unui contract de leasing operațional/inchiriere.

În cazul cheltuielilor efectuate de locatar în legătură cu imobilizările corporale utilizate în baza unui contract de închiriere sau locație de gestiune, acestea se recunosc în contabilitate, în categoria imobilizărilor corporale sau drept cheltuieli în perioada în care au fost efectuate, în conformitate cu politicile contabile aprobate, cu respectarea reglementărilor contabile aplicabile.

Cu privire la reflectarea în contabilitate a **stimulentele acordate/primite cu ocazia încheierii sau reînnoirii unui contract** de leasing operațional sau de închiriere pentru operatorii economici cărora le sunt incidente *Reglementările contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.802/2014, cu modificările și completările ulterioare, denumite în continuare “regle-*

¹ *Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.802/29.12.2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate (M.O. nr. 963/30.12.2014), cu modificările și completările ulterioare, denumite în continuare reglementări contabile.*

mentări contabile”, prevederile cuprinse în aceste reglementări precizează (la pct. 222-224) următoarele:

☞ Toate stimulentele acordate pentru încheierea unui contract de leasing operațional nou sau reînnoit trebuie recunoscute drept parte integrantă din valoarea netă a contraprestației convenite pentru utilizarea activului în regim de leasing, indiferent de natura stimulentei, de forma sau de momentul în care se face plata [pct. 222 alin. (1)].

☞ Stimulentele dintr-un leasing operațional se referă la contraprestația pentru utilizarea bunului în sistem de leasing. Costurile suportate de locator drept stimulente pentru încheierea unui nou contract de leasing sau pentru reînnoirea unuia existent nu se consideră ca făcând parte din costurile inițiale care sunt adăugate la valoarea contabilă a activului în sistem de leasing [pct. 222 alin. (2)]. De exemplu, în cazul încheierii unui nou contract de leasing pentru care, drept stimulent acordat locatarului pentru participarea la noul contract de leasing, locatorul este de acord să plătească costurile de reamplasare ale locatarului, să contribuie la plata unor cheltuieli de amenajare/modernizare efectuate de locator sau este de acord ca pentru o perioadă să nu încaseze nicio chirie de la locator (acordarea unei perioade de grație), **atât locatorul, cât și locatarul vor recunoaște valoarea netă a contraprestației, de-a lungul duratei contractului de leasing**, utilizând o singură metodă de amortizare [pct. 222 alin. (3)].

☞ **Locatorul** trebuie să recunoască valoarea agregată a costului stimulentei drept o diminuare a venitului din leasing pe durata contractului de leasing, pe o bază liniară, cu excepția cazului în care o altă bază sistematică este reprezentativă pentru eşalonarea în timp a beneficiului activului în sistem de leasing.

☞ **Locatarul** trebuie să recunoască beneficiul agregat al stimulentei drept o reducere a cheltuielilor cu chiria pe toată durata contractului de leasing, pe o bază liniară, cu excepția cazului în care o altă bază sistematică este reprezentativă pentru eşalonarea în timp a beneficiului locatarului rezultat din utilizarea activului în sistem de leasing (pct. 223).

☞ Prevederile cuprinse la pct. 223 din *reglementările contabile*, referitoare la suportarea liniară a cheltuielilor, respectiv a veniturilor, pe durata contractului, se aplică și în cazul stimulentei acordate cu ocazia încheierii de contracte de închiriere sau de alte contracte care presupun acordarea de stimulente pentru atragerea chiriașilor (pct. 224).

Cu privire la evidențierea în contabilitate a **cheltuielilor efectuate în legătură cu imobilizările corporale utilizate în baza unui contract de închiriere**, *reglementările contabile* precizează (la pct. 227, pct. 228 și pct. 239) următoarele:

☞ **Cheltuielile efectuate** în legătură cu imobilizările corporale utilizate în baza unui contract de închiriere, locație de gestiune, administrare sau alte contracte similare se evidențiază în contabilitatea entității care le-a efectuat, la imobilizări corporale sau drept cheltuieli în perioada în care au fost efectuate, în funcție de beneficiile economice aferente, similar cheltuielilor efectuate în legătură cu imobilizările corporale proprii, astfel:

✓ cheltuielile ulterioare efectuate în legătură cu o imobilizare corporală sunt cheltuieli ale perioadei în care sunt efectuate sau majorează valoarea imobilizării respective, în funcție de beneficiile economice aferente acestor cheltuieli (de exemplu, influența asupra duratei de viață rămasă a imobilizărilor), potrivit criteriilor generale de recunoaștere;

✓ entitatea stabilește prin politicile contabile criteriile în funcție de care cheltuielile ulterioare efectuate în legătură cu imobilizările corporale majorează valoarea acestora sau se evidențiază în contul de profit și pierdere.

☞ **Amortizarea imobilizărilor corporale** concesionate, **închiriate** sau în locație de gestiune se calculează și se înregistrează în contabilitate de către entitatea care le are în proprietate.

☞ **Investițiile efectuate** la imobilizările corporale utilizate în baza unui contract de închiriere, locație de gestiune, administrare sau alte contracte similare **se supun amortizării pe durata contractului** respectiv.

☞ **La expirarea contractului, valoarea investițiilor efectuate și a amortizării corespunzătoare se cedează proprietarului imobilizării.** În funcție de clauzele cuprinse în contrac-

tele încheiate, transferul poate reprezenta o vânzare de active sau o altă modalitate de cedare. Înregistrarea în contabilitate a operațiunilor se efectuează conform reglementărilor contabile.

Prezentăm în cele ce urmează un exemplu ipotetic privind evidențierea în contabilitate a stimulentele acordate sau primite cu ocazia încheierii sau renegocierii unor contracte de închiriere:

Exemplu

Entitatea OMEGA S.A. are ca obiect principal de activitate proiectarea de sisteme informatice și dezvoltarea de programe software. Ca urmare a extinderii activității, societatea a încheiat un contract de închiriere cu societatea BETA S.A. (proprietar/locator), a unui spațiu (clădire) cu destinația de spațiu de birouri, în următoarele condiții:

- perioada de închiriere este de cinci ani;
- data începerii derulării contractului este 01.07.2019;
- suprafața închiriată este de 500 m²;
- chiria lunară prevăzută în contract este în valoare de 49.750 lei;
- ținând cont de durata îndelungată a contractului, proprietarul acordă locatarului o perioadă de grație (fără plata chiriei) de 6 luni de la data începerii închirierii, respectiv pentru perioada 01.07.2019 – 31.12.2019;
- valoarea totală a contractului este de 2.686.500 lei.

Pentru desfășurarea în condiții optime a activității în noul spațiu închiriat, societatea OMEGA S.A. efectuează în cursul anului 2019 atât **lucrări de întreținere și reparații** în valoare de 28.000 lei, cât și **lucrări de investiții/modernizare** în valoare de 109.000 lei (constând în special în recompartimentarea spațiului, înlocuirea instalațiilor de apă/electricitate și montarea de tavane false, lucrări care conduc la sporirea confortului și obținerea de economii la căldură și energie electrică), ambele categorii de lucrări fiind realizate prin contractarea unor firme specializate în domeniul construcțiilor.

Recepția investiției efectuate la clădirea **luată cu chirie**, în baza procesului-verbal de punere în funcțiune, este 15 decembrie 2020.

Entitatea BETA S.A. (locator) nu contribuie la plata cheltuielilor de amenajare/modernizare efectuate de locatar; investiția efectuată de societatea OMEGA S.A. la clădirea închiriată **nu se consideră stimulent la contractul de închiriere** încheiat între părți.

Din punct de vedere contabil, atât entitatea OMEGA S.A., cât și entitatea BETA S.A. aplică *Reglementările contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, aprobate prin Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 1.802/2014, cu modificările și completările ulterioare*.

Pentru simplificare, exemplul prezentat nu cuprinde aspecte referitoare la taxa pe valoarea adăugată, tratamentul fiscal al acesteia fiind cel prevăzut de Codul fiscal².

A. Evidențierea în contabilitate a stimulentele acordat entității OMEGA S.A. (locatar) de către entitatea BETA S.A. (locator) cu ocazia încheierii contractului de închiriere

Având în vedere prevederile cuprinse la pct. 223 și 224 din *reglementările contabile*, atât locatarul, cât și locatorul evidențiază în contabilitate cheltuielile/veniturile din închiriere inclusiv în perioada de grație a contractului, urmând ca de la data primirii/întocmirii facturii să evidențieze datoria/creanța corespunzătoare.

Eșalonarea stimulentele primite/acordate de către entități se efectuează pe o bază liniară; în fiecare lună se recunoaște drept cheltuielă/venit suma de 44.775 lei, care se determină astfel:

² *Legea nr. 227/08.09.2015 privind Codul fiscal* (M.O. nr. 688/10.09.2015), cu modificările și completările ulterioare

CONTABILITATE

- ✓ suma de facturat aferentă contractului începând cu 01.01.2020: 2.686.500 lei (49.750 lei/lună x 54 luni);
- ✓ cheltuială/venit pentru fiecare lună a contractului: 2.686.500 lei/60 luni = 44.775 lei.

Evidențierea operațiunilor în contabilitatea chiriașului (locatar)

Pentru perioada 1 iulie 2019 – 31 decembrie 2019 (deși potrivit contractului aceasta reprezintă perioada de grație), chiriașul trebuie să evidențieze lunar în contabilitate cheltuiala corespunzătoare (în sumă de 44.775 lei), prin articolul contabil:

612 Cheltuieli cu redevențele, locațiile de gestiune și chirile	=	408 Furnizori - facturi nesosite	44.775 lei
-----------------------------------------------------------------	---	----------------------------------	------------

Începând cu data de 01.01.2020, proprietarul emite factură în valoare de 49.750 lei/lună, dar cheltuiala corespunzătoare perioadei este în valoare de 44.775 lei, articol contabil:

	%	=	401 Furnizori	<u>49.750 lei</u>
612 Cheltuieli cu redevențele, locațiile de gestiune și chirile				44.775 lei
408 Furnizori - facturi nesosite				4.975 lei

Înregistrarea contabilă prezentată anterior se efectuează pe toată perioada derulării contractului, iar la finalul perioadei contul 408 "Furnizori - facturi nesosite" va avea sold zero.

Evidențierea operațiunilor în contabilitatea proprietarului (locator)

Pentru perioada 1 iulie 2019 – 31 decembrie 2019 (deși potrivit contractului este perioadă de grație), potrivit reglementărilor contabile, proprietarul trebuie să evidențieze lunar în contabilitate venitul corespunzător (în sumă de 44.775 lei), prin articolul contabil:

418 Clienți - facturi de întocmit	=	706 Venituri din redevențe, locații de gestiune și chirii	44.775 lei
-----------------------------------	---	-----------------------------------------------------------	------------

Începând cu data de 01.01.2020 proprietarul emite factură în valoare de 49.750 lei/lună.

Ca urmare, proprietarul trebuie să înregistreze în contabilitate o factură în condițiile în care venitul corespunzător perioadei este în valoare de 44.775 lei, articol contabil:

4111 Clienți	=	%	<u>49.750 lei</u>
		706 Venituri din redevențe, locații de gestiune și chirii	44.775 lei
		418 Clienți - facturi de întocmit	4.975 lei

Înregistrarea contabilă prezentată anterior se efectuează în continuare pe toată perioada derulării contractului, la finalul perioadei contul 418 "Clienți - facturi de întocmit" va avea sold zero.

B. Evidențierea în contabilitate a cheltuielilor ulterioare efectuate în legătură cu clădirea închiriată

B1. Înregistrări efectuate în contabilitatea entității OMEGA S.A. (locatar)

Din punct de vedere contabil, cheltuielile ulterioare efectuate în legătură cu clădirea închiriată sunt delimitate pe cele două categorii de lucrări, conform politicilor contabile aprobate la nivelul entității, astfel:

a) lucrări de întreținere și reparații în valoare de 28.000 lei – efectuate în vederea păstrării parametrilor tehnici inițiali ai clădirii. Cheltuielile ocazionate sunt recunoscute în conturile de cheltuieli corespunzătoare, la momentul efectuării lor;

b) lucrări de investiții/modernizare în valoare de 109.000 lei, care determină un plus de performanță și obținerea de beneficii economice viitoare. Cheltuielile ocazionate sunt recunoscute ca elemente de activ (imobilizare corporală), urmând a fi recuperate ulterior prin intermediul amortizării.

1. Cheltuielile aferente lucrărilor de întreținere și reparații, recunoscute în conturile de cheltuieli corespunzătoare, la momentul efectuării lor

Înregistrarea cheltuielilor cu întreținerea și reparațiile efectuate de terți, conform documentelor justificative (facturi, situații de lucrări):

611 Cheltuieli cu întreținerea și reparațiile	=	401 Furnizori	=	28.000 lei
-----------------------------------------------	---	---------------	---	------------

Achitarea datoriilor față de furnizori:

401 Furnizori	=	5121 Conturi la bănci în lei	=	28.000 lei
---------------	---	------------------------------	---	------------

2. Cheltuielile aferente lucrărilor de investiții/modernizare, recunoscute drept elemente de activ

Înregistrarea lucrărilor de investiții/modernizare executate de terți, în valoare de 109.000 lei (consemnate în documente justificative, precum: facturi, situații de lucrări) efectuate în scopul îmbunătățirii parametrilor tehnici inițiali ai clădirii, lucrări care asigură sporirea confortului și obținerea de economii la căldură și energie electrică:

231 Imobilizări corporale în curs de execuție	=	404 Furnizori de imobilizări	=	109.000 lei
-----------------------------------------------	---	------------------------------	---	-------------

Achitarea datoriilor față de furnizorii de imobilizări:

404 Furnizori de imobilizări	=	5121 Conturi la bănci în lei	=	109.000 lei
------------------------------	---	------------------------------	---	-------------

La finalizarea lucrărilor (data de 15 decembrie 2018) se efectuează recepția investiției efectuate la clădirea închiriată, în baza procesului-verbal de punere în funcțiune, care se înregistrează în contabilitate astfel:

212 Construcții	=	231 Imobilizări corporale în curs de execuție	=	109.000 lei
-----------------	---	-----------------------------------------------	---	-------------

Înregistrarea amortizării investiției efectuate la clădirea luată cu chirie, pe perioada contractului de închiriere, amortizarea lunară fiind de 2.018,5 lei (109.000 lei/54 luni):

6811 Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	=	2812 Amortizarea construcțiilor	=	2.018,5 lei
------------------------------------------------------------------	---	---------------------------------	---	-------------

Transferul investiției către proprietar, la finalul perioadei de închiriere (presupunem că investiția a fost amortizată integral):

2812 Amortizarea construcțiilor	=	212 Construcții	=	109.000 lei
---------------------------------	---	-----------------	---	-------------

CONTABILITATE

Notă:

În situația în care contractul de închiriere încetează înainte de termenul prevăzut inițial, investiția nefiind amortizată integral, iar potrivit clauzelor contractuale, investiția reprezintă o cedere, în contabilitatea chiriașului se efectuează următoarele articole contabile:

- facturarea către proprietar a investiției neamortizate:

461 Debitori diverși	=	7583 Venituri din vânzarea activelor și alte operațiuni de capital
----------------------	---	--------------------------------------------------------------------

- scăderea din evidență a investiției cedate:

% 6583 Cheltuieli privind activele cedate și alte operațiuni de capital 2812 Amortizarea construcțiilor	=	212 Construcții
---------------------------------------------------------------------------------------------------------------	---	-----------------

B2. Înregistrări efectuate în contabilitatea societății BETA S.A. (proprietarul clădirii)

Înregistrarea preluării investiției efectuate de către chiriaș, amortizată integral, la finalizarea contractului:

212 Construcții	=	2812 Amortizarea construcțiilor	109.000 lei
-----------------	---	---------------------------------	-------------

Notă:

În situația în care contractul de închiriere încetează înainte de termenul prevăzut inițial (investiția nu este amortizată integral, iar chiriașul recuperează de la proprietar contravaloarea investiției neamortizate), în contabilitatea proprietarului se efectuează următoarele articole contabile:

- preluarea investiției neamortizate:

212 Construcții	=	404 Furnizori de imobilizări
-----------------	---	------------------------------

- preluarea investiției amortizate:

212 Construcții	=	2812 Amortizarea construcțiilor
-----------------	---	---------------------------------



Din cele prezentate se constată faptul că stimulentele acordate sau primite cu ocazia încheierii unui contract de închiriere sunt recunoscute atât în contabilitatea locatarului, cât și a locatorului, cu evidențierea în contabilitate a cheltuielilor/veniturilor din închiriere inclusiv în perioada de grație a contractului.

În funcție de clauzele contractuale prevăzute, cheltuielile efectuate în legătură cu imobilizările corporale pot fi stimulente sau transferate la final proprietarului.